

УДК 657.6

Н. В. Гамулинская, И. О. Санович

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Вятский государственный университет» (ВятГУ), г. Киров,
email: deizi.07@mail.ru

ВНУТРЕННИЙ АУДИТ В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

Ключевые слова: аудит, внутренний аудит, аудитор, бюджетное учреждение, управление, контроль

В нашей стране внутреннему аудиту бюджетных учреждений уделяется не достаточно внимания. Однако внутренний аудит постепенно развивается. В настоящее время в области внутреннего аудита недостаточно научных и практических достижений. Однако взаимодействие внешнего и внутреннего аудита постоянно растет. В статье дана характеристика аудитора, рассмотрены вопросы различия внутреннего и внешнего аудита, актуальность и этапы проведения внутреннего аудита в бюджетных учреждениях.

N. V. Gamulinskaya, I. O. Sanovich

Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education «Vyatka State University» (VyatSU), Kirov, email: deizi.07@mail.ru

INTERNAL AUDIT IN BUDGETARY INSTITUTIONS

Keywords: audit, internal audit, auditor, budget institution, management, control

In our country, not enough attention is paid to the internal audit of budgetary institutions. However, internal audit is gradually developing. Currently, there are not enough scientific and practical achievements in the field of internal audit. However, the interaction of external and internal audit is constantly growing. The article describes the characteristics of the auditor, discusses the differences between internal and external audit, the relevance and stages of internal audit in budgetary institutions.

Удовлетворительное проведение внутреннего аудита в бюджетных учреждениях является эффективной помощью в управлении и контроле руководству учреждения.

Многие руководители не готовы проводить внутренний аудит, т.к. не осознают его цель, смысл и задачи. Внутренний аудит помогает обратить руководству внимание на оценку эффективности системы учреждения, оценивает и предлагает меры по совершенствованию системы управления и контроля, способствует адаптироваться к вновь созданным ситуациям и переменам.

Цель исследования

Целью статьи является раскрытие теоретических основ организации внутреннего аудита в бюджетных учреждениях. Рассмотрены элементы системы организации внутреннего аудита бюджетных учреждений, к которым относятся: субъекты и объекты, цели и принципы, этапы и обеспечение организации внутреннего аудита. Предложена схема

организации внутреннего аудита на основании системного подхода в которой выделены семь этапов.

Материал и методы исследования

В качестве источников и материалов для исследования послужили нормативные правовые акты, а также материалы исследований, проведенных авторами ранее. В ходе исследования были использованы такие методы как: анализ, синтез, обобщение, формализация, мысленные эксперименты.

Результаты исследования и их обсуждение

Аудит – независимая экспертиза финансовой информации любого лица, будь то это коммерческая организация или бюджетное учреждение, независимо от его размера и организационно-правовой формы, при условии, что такая экспертиза проводится с целью выражения независимого мнения о деятельности предприятия [1].

Аудит может быть как внешний, так и внутренний. Внешний аудит проводят аудиторы – лица, проверяющие состояние финансово-хозяйственной деятельности учреждения, на основе договора, заключенного с руководством проверяемого учреждения.

В российской практике понятие внутреннего аудита считается довольно новым.

Внутренний аудит – это система контроля, организованная на экономическом субъекте по желанию руководителя (собственника) организации, занимающаяся наблюдением за установленным порядком ведения бухучета и надежности функционирования системы внутреннего контроля.

Цели внутреннего аудита более многочисленны и разнообразны, чем цели внешнего аудита [13].

Можно выделить основные различия внутреннего и внешнего аудита (табл.1).

Внутренний аудит – независимая оценка всех сторон деятельности учреждения, осуществляемая внутри него и направленная на формирование у руководителей уверенности в том, что существующая система контроля надежна и эффективна.

Целью внутреннего аудита является предоставление помощи органам управления в осуществлении эффективного контроля, как за деятельностью учреждения, так и его структурных подразделений, обеспечение соблюдения требований действующего законодательства, предъявляемым к ведению финансового, управленческого и налогового учета.

Для достижения цели внутреннего аудита необходимо учитывать его особенности:

- отсутствие нормативного регулирования внутреннего аудита российским законодательством;
- непонимание руководителями значимости внутреннего аудита, его целей и задач, решаемых с помощью внутреннего аудита;
- восприятие внутреннего аудита как продолжение или дополнение внешнего аудита;
- конвергенция внутреннего аудита и консалтинга.

В задачи внутреннего аудита входит осуществление мониторинга расходования различных средств, анализа финансовой и управленческой отчетности, ее достоверности, своевременности, существенности, оценки разрабатываемых контрактов и выполнения сторонами своих обязательств [7].

Исходя из поставленных задач, внутренний аудит выполняет следующие функции: координационную, консультационную, контролирующую, оценивающую, аналитическую, предупреждающую, информационную.

На качество функционирования внутреннего аудита влияют:

- существенная недостоверность отчетных данных;
- нарушение правил ведения бухгалтерского и налогового учета;
- невыполнение законодательства, регулирующего отдельные виды деятельности;
- неспособность вовремя удовлетворять требования кредиторов по денежным обязательствам.

Вопрос внутреннего аудита достаточно актуален в бюджетных учреждениях. Бюджетные учреждения – учреждения непроизводственной сферы (социально-культурные, органы государственной власти и государственного управления, обороны, суды, прокуратура), получающие все необходимые средства из государственного бюджета [15].

Внутренний аудит осуществляется в бюджетных учреждениях в соответствии с законодательством Российской Федерации, международными стандартами внутреннего аудита, и основывается на принципах открытости, законности, систематичности и плановости. Внутренние аудиторы действуют в соответствии с требованиями Кодекса профессиональной этики аудиторов с соблюдением принципов объективности и независимости, необходимого профессионализма и компетентности, добросовестности, ответственности и конфиденциальности.

Основное назначение внутреннего аудита бюджетных учреждений – содействие таким учреждениям в результативном и эффективном выполнении своих функций в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Таблица 1

Отличительные признаки внешнего аудита от внутреннего аудита

Признак	Внешний аудит	Внутренний аудит
кто проводит	третьи лица	сотрудник или работник по договору
приоритет	точность прошлого	ориентирован на будущее
мошенничество	рассматривает последствия	предотвращает
зависимость от руководства	нет	прямая
оценка деятельности	один раз в год	непрерывно

С помощью внутреннего аудита:

а) выявляются и оцениваются риски в бюджетных учреждениях;

б) оценивается адекватность и эффективность системы финансового управления и контроля с точки зрения:

– координации, совершенствования и управления рисками со стороны руководства бюджетных учреждений;

– соблюдения договорных и внебюджетных обязательств;

– достоверности и полноты информации;

– полезности, экономичности и эффективности;

– обеспечения сохранности активов и документов;

– выполнения задач и достижение целей.

в) разрабатываются рекомендации по совершенствованию деятельности учреждений, а также осуществляется контроль за их исполнением.

Правильное и полноценное управление аудитом бюджетного учреждения предоставляет информацию для высшего звена управления учреждением о его финансово-хозяйственной деятельности, также улучшает работу системы внутреннего контроля, которая мешает возникать нарушениям, и подтверждает достоверность бухгалтерских (финансовых) отчетов [2].

Порядок проведения внутреннего аудита составляется на основе определенных принципов реализации этого процесса. Ряд авторов выделяют следующие основные принципы внутреннего аудита: внеочередность, систематичность, открытость и предупреждение.

Внеочередность и систематичность подразумевают, что аудит может проводиться по плану или при необходимости.

Открытость – результаты, полученные в ходе внутреннего аудита, отражаются в отчете аудитора.

Предупреждение – после выявления несоответствий и нарушений в документации, учете или отчетности аудитор принимает меры по их устранению.

Внутренний аудит проводится поэтапно. Нами предлагаются семь основных этапов внутреннего аудита бюджетных учреждений: планирование, разработка стратегии проверки; выбор объектов проверки и сбор необходимой информации; анализ и оценка первичных, сводных документов, регистров аналитического и синтетического учета бухгалтерского учета; проверка правильности отражения на счетах бюджетного учета фактов хозяйственной жизни; выводы и заключения по результатам внутренней проверки; оформление результатов проверки с указанием предложений в работе учреждения; контроль за выполнением предложений и рекомендаций (см. рис.1).

Планирование – это начальный этап проведения аудита. Проводится разработка общего плана с ожидаемыми объемами, графиками и сроками [8].

На первом этапе должен быть составлен план по проведению внутреннего аудита, который утверждается руководителем учреждения. В плане четко прописываются цели, методики, сроки аудита и исполнители.



Рис. 1. Этапы внутреннего аудита бюджетного учреждения

Исполнителем является внутренний аудитор. Внутренний аудитор является аудитором, который назначается руководителем бюджетного учреждения для установления функции внутреннего аудита. Как правило, внутренний сотрудник выступает в качестве внутреннего аудитора, но некоторые учреждения могут назначать внешнего эксперта в качестве внутреннего аудитора.

Хотя внутренний аудитор назначается руководством учреждения, основным условием проведения внутреннего аудита является независимость. Компромиссная независимость может исказить объективность внутреннего аудита.

Сотрудники, которым поручено проводить внутренний контроль должны иметь независимое мышление, не принимая во внимание существующие утверждения об учреждении [14].

Внутренний аудитор должен объективно и обоснованно скептически отно-

ситься к фактам. Это позволяет провести качественную проверку. Точно так же такой сотрудник должен абстрагироваться от личных отношений, прислушиваться к мнению работников учреждения. Аналитические способности аудитора должны быть высокими. Он должен ясно выражать свои мысли и мнения. При необходимости сотрудник должен уметь отстаивать свою позицию у руководства учреждения.

Отправной точкой внутреннего аудита является издание соответствующего приказа по учреждению. Его пункты регламентируются положением плана и программы внутреннего аудита.

Внутренний аудитор, отталкиваясь от программы внутреннего аудита, выполняет конкретные задачи по объектам контроля [3].

Объекты внутреннего аудита определяются его целями и задачами. В бюджетном учреждении объектами аудита в первую очередь будут доходы и расходы бюджетного учреждения, источники финансирования, нефинансовые и финансовые активы, а также операции, проводимые при исполнении бюджета. То есть всё то, что подлежит учету – все операции, приводящие к их изменению содержания бухгалтерской отчетности.

Доходами бюджетного учреждения принято считать денежные средства, в безвозмездном и безвозвратном порядке поступающие в учреждение в соответствии с законодательством РФ. Так же доходами бюджета могут быть признаны доходы от пользования государственной или муниципальной собственности, осуществляемой бюджетным учреждением на праве оперативного управления, и доходы от оказания платных услуг.

Расходы бюджетного учреждения могут производиться только по строго установленным направлениям, закрепленных в утвержденной смете. Как правило, это:

- заработная плата сотрудников в соответствии с заключенными трудовыми договорами;
- обязательные отчисления с заработной платы в государственные внебюджетные фонды;
- налоги и сборы;
- компенсации работникам;
- командировочные расходы;

– представительские расходы, если они необходимы в ходе деятельности учреждения;

– платежи за товары, работы, услуги (коммунальные; связи; по аренде и содержанию имущества; транспортные и пр.), необходимые для обеспечения деятельности учреждения.

Особое внимание следует уделить аудиту основных средств учреждения. Это обусловлено тем, что фактическим собственником имущества и активов признается государство, а само бюджетное учреждение обладает лишь правом оперативного управления [10].

Не стоит забывать и про нематериальные активы. Вклад нематериальных активов в финансовую практику учреждений растет с каждым годом. Это объясняется повышенной прибыльностью данного вида активов по сравнению с материальными активами [4].

При оценке и анализе документов подвергаются аудиту все факты хозяйственной жизни, которые подтверждены первичными документами и заверены финансовыми органами и иными организациями.

Сплошной и выборочной проверке правильности записей на счетах бухгалтерского учета должны быть подвергнуты все операции, отраженные на счетах бюджетного учета, так как они предназначены для обозначения ведения бюджетного учета для учреждений государственной власти, учреждений управления внебюджетных фондов, а так же территориальных органов управления, занимающихся кассовым обслуживанием бюджетной системы государства. Также подлежит аудиторской проверке полнота и правильность формирования и раскрытия информации об операциях в бюджетном учете.

В заключении внутреннего аудита проверяющий делает выводы о деятельности учреждения, конкретизируются недостатки [9].

Ошибки и нарушения, выявленные в ходе проверки, фиксируются в рабочих документах аудитора. Указанные документы подлежат оформлению в виде таблицы нарушений, в которой содержатся характеристики допущенных ошибок, перечисляются нарушенные нормативные документы, и указываются рекоменда-

ции аудитора по исправлению выявленных нарушений. Так же следует указать непосредственные факты нарушения и лиц, эти нарушения допустивших.

Итоговая документация по результатам аудита должна быть предоставлена руководству учреждения в доступном и понятном изложении. Выводы рекомендуются продифференцировать на удовлетворительные и неудовлетворительные.

По результатам проверки составляется мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности, выносятся обоснованные выводы и предложения по устранению ошибок в бюджетном учете. Так же возможны некоторые рекомендации по внедрению новых методов учета и контроля [12].

Результаты внутреннего аудита можно подразделить на незначительные, средние и серьезные (см. рис.2).

В обязанности внутреннего аудитора входит обсуждение результатов аудита с руководителем учреждения и предложение корректирующих мер. Если руководитель не согласен с предложениями проверяющего, последний должен это зафиксировать и приложить к своему отчету [11].

На последнем этапе внутреннего аудита необходимо проконтролировать, как выполняются рекомендации данные аудитором. Контроль осуществляет как сам внутренний управляющий, так и ответственные сотрудники учреждения.

Проведение внутреннего аудита обеспечивается внутренними сотрудниками, а в некоторых случаях может быть приглашен внешний эксперт, в том случае если внутренний сотрудник, которому поручено проведение внутреннего аудита, не обладает квалификацией и необходимыми знаниями в проверяемой области [5].

Проведение внутреннего аудита в бюджетных учреждениях должно быть объективным и эффективным. Для того чтобы это стало возможным, необходимо обеспечить полное выполнение всех вышеперечисленных этапов внутреннего аудита.

Чтобы понять, насколько эффективно и правильно проводится внутренний аудит, необходимо обратить внимание на ряд фактов. Прежде всего, качественный аудит должен проводиться по заранее установленным планам. Каждый его пункт должен быть подробно расписан [6].



Рис. 2. Результаты внутреннего аудита

По итогам эффективной проверки аудитор должен дать ряд рекомендаций по улучшению работы учреждения.

Чтобы внутренняя проверка прошла с наибольшей пользой, руководству учреждения необходимо принять меры по проведению аудита, а именно:

- утверждать планы действий проверки;
- содействовать в создании необходимых условий для проведения внутреннего аудита;
- обеспечивать необходимыми для проверки материально-техническими ресурсами;
- предоставлять проверяющему всю запрашиваемую информацию, необходимую для проведения аудита;
- участвовать в оценке рисков;
- принимать соответствующие решения о необходимых и своевременных исполнении рекомендаций, изложенных в аудиторских отчетах;
- представлять информацию в соответствующие органы о выявленных правонарушениях.

Выводы

Внутренний аудит – это независимая и объективная деятельность, которая дает учреждению уверенность

в том, насколько хорошо она контролирует свои операции, дает ему рекомендации по их улучшению и помогает создать дополнительную ценность.

На сегодняшний день, бюджетные учреждения требуют государственного регулирования по вопросам реформирования существующей системы государственного финансового контроля и разработки его нормативно-правовой базы, в том числе и внутреннего аудита.

Возрастает роль внутреннего аудита в бюджетных учреждениях, поскольку нужно не только сравнивать доходы и расходы, но и вести активный поиск эффективного использования каждого вложенного рубля и осуществлять контроль за расходами.

Необходимость организации внутреннего аудита в бюджетных учреждениях обуславливается тем, что наблюдается тенденция роста различных видов предоставляемых платных услуг и работ, выполняемых учреждениями в зависимости от профиля своей деятельности, платное обучение в высших учебных заведениях, платные медицинские услуги, научно-исследовательские работы, транспортные услуги и т.д.

Библиографический список

1. Броило Е.В. Теоретические основы аудита: учеб. пособие. Ухта: УГТУ, 2019. 184 с.
2. Галкина Е. В. Современная модель внутреннего контроля в корпоративном менеджменте // Российское предпринимательство. 2018. № 1 (223). [Электронный ресурс]. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovremennaya-model-vnutrennego-kontrolya-v-korporativnom-menedzhmente/viewer> (дата обращения: 05.10.2021).
3. Дьяконова О.С., Рогуленко Т.М. Внутренний аудит. М.: КноРус, 2019. 181 с.
4. Евдокимова А.В., Пашкина И.Н. Внутренний аудит и контроль финансово-хозяйственной деятельности организации. М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2018. 325 с.
5. Ищенко О.В. Информационная база обеспечения внутреннего контроля // Вестник Академии знаний. Всероссийский журнал. 2019. № 1. С. 18-25.
6. Каковкина Т.В. Аудит и оценка системы внутреннего контроля // Аудиторские ведомости. 2020. № 9. С. 3-9.
7. Кеворкова Ж.А., Карпова Т.П., Савин А.А., Ахтамова Г.А., Дунаева В.И., Земсков Г.Ю. Внутренний аудит: учебное пособие. М: ЮНИТИ-ДАНА, 2018. 319 с.
8. Орлова О.Е. Проблема организации внутреннего контроля // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2017. № 6. [Электронный ресурс]. URL: <https://readera.org/problems-organizacii-vnutrennego-kontrolja-i-audita-na-predpriyatjah-14337792> (дата обращения: 05.10.2021).
9. Первова К.А. Актуальность внутреннего аудита в современных условиях // Аудит и финансовый анализ. 2018. № 5. [Электронный ресурс]. URL: https://www.auditfin.com/fin/2013/5/2013_V_07_02.pdf (дата обращения: 05.10.2021).
10. Подольский В.И., Савин А.А. Аудит: учебник. 4-е изд. М.: Юрайт, 2018. 592 с.
11. Полисюк Г.Б. Место и роль внутреннего аудита в системе внутрифирменного контроля // Все для бухгалтера. 2019. № 7. [Электронный ресурс]. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/mesto-i-rol-vnutrennego-audita-v-sisteme-vnutrifirmennogo-kontrolya/viewer> (дата обращения: 05.10.2021).
12. Ризванова М.В. Основные подходы к формированию системы внутреннего контроля в организации // Аудитор. 2018. № 7 (233). С. 33-38.
13. Филина Ф.Н. Внутренний аудит. М.: Гросс Медиа-2019. 384 с.
14. Хорохордин Д.Н. Служба внутреннего аудита: этапы создания, цели и задачи // Аудиторские ведомости. 2018. № 10. [Электронный ресурс]. URL: <https://base.garant.ru/5385726/> (дата обращения: 05.10.2021).
15. Финансово-кредитный словарь. Т.1. А-Й / Гл. ред. В.Ф. Гарбузов. М.: Финансы и статистика, 1984. 511 с.